

0-794110

На правах рукописи



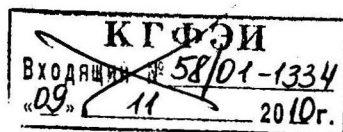
АРБУХАНОВА МУСЛИМАТ МАГОМЕДОВНА

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ
МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ГАЗОВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ставрополь
2010



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета ФГОУ ВПО
«Дагестанский государственный университет».

НАУЧНЫЙ РУКОВОДИТЕЛЬ: доктор экономических наук, профессор
Шахбанов Рамазан Бахмудович

ОФИЦИАЛЬНЫЕ ОППОНЕНТЫ: доктор экономических наук, профессор
Небогатикова Наталья Геннадьевна

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715135

кандидат экономических наук, доцент
Михайлова Галина Васильевна

ВЕДУЩАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ: Всероссийский заочный финансово-
экономический институт

Защита диссертации состоится 16 ноября 2010 г. в 18.00 часов на заседании
диссертационного совета ДМ 212.245.08 при ГОУ ВПО "Северо-Кавказский
государственный технический университет" по адресу: 355028, г. Ставрополь,
пр. Кулакова, 2 (корпус С), ауд. 405.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Северо-Кавказского
государственного технического университета по адресу: 355028, г. Ставрополь,
пр. Кулакова, 2, с авторефератом - на сайте университета: www.ncstu.ru

Автореферат разослан 15 октября 2010 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцента

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'O. A. Alexeeva'.

О. А. Алексеева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Материально-производственные запасы – часть оборотного капитала, их грамотный, систематизированный учет и контроль является гарантией эффективного управления предприятием. Одна из важнейших задач руководителя любой организации – с максимальной отдачей использовать имеющиеся в его распоряжении ресурсы. Для этого необходима релевантная информация о наличии таких ресурсов. В связи с этим, проблема разработки комплексной системы учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятии заслуживает особого внимания.

Применение традиционных методов бухгалтерского учета и контроля не всегда позволяет в полном объеме учесть требования современного управления. Информация, получаемая в системе управленческого учета, позволит наиболее полно отразить технологические и экономические особенности использования материальных ценностей на предприятиях газовой промышленности, организация на его основе внутреннего аудита даст возможность осуществлять контроль за их сохранностью и экономным расходованием. При этом наиболее важным является учет и внутренний аудит материально-производственных запасов по технологическим операциям добычи газа, отражающим отраслевые особенности газовой отрасли.

В настоящее время сложились объективные предпосылки для совершенствования методики учета на предприятиях газовой промышленности и создания служб внутреннего аудита, удовлетворяющих потребности администрации в части предоставления контрольной информации, используемой для принятия управленческих решений, сосредотачивающих усилия на плодотворном и эффективном использовании ресурсов с целью улучшения качества, повышения производительности и рентабельности, установления возможных причин неэкономичной работы.

Необходимость исследования теоретических проблем и развития систем управленческого учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности определяет актуальность темы диссертационной работы.

Степень разработанности проблемы. Основные вопросы становления и развития управленческого учета производственных затрат рассматривались в трудах отечественных ученых и практиков: А.Ф.Аксененко, В.В. Бурцева, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, Л.Т. Гиляровой, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Г.Е. Крохичевой, О.М. Островского, О.Е. Николаевой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Паляя, Л.В. Поповой, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, Н.Г.Чумаченко, А.Д. Шеремета и других, а также ряда зарубежных исследователей – Р. Вила, Ч. Гаррисона, К. Друри, Э. Майера, Р.Мюллendorфа, Б. Нидлза, Б. Ришара, Дж. Фостера, П. Фридмана, Ч.Т.Хорнгрена, Р. Энтони и других.

Исследованиям проблемы организации внутреннего аудита посвящены научные труды отечественных экономистов, таких как Андреева А.А., Бурцева

В.В., Макальской А.К., Богомолова А.М., Голощапова Н.А., Сотниковой Л.В., Подольского В.И., Камышанова П.И., Романова А.Н., Одинцова Б.Е., Панковой С.В., Скобара В.В., Гутцайт Е., Ремизова Н., Данилевского Ю.А., Черенковой О.С., Чикуновой Е., а также зарубежных авторов: Арене А., Лоббек Дж., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., Орейли В.М., Хирм М.Б., Адамс Р., Басуниа Т., Джек К. Робертсон, Нидлз Б.

Анализ теоретических работ и практические исследования позволили сделать вывод об имеющихся недостатках в организации внутреннего аудита и постановки системы управленческого учета материально-производственных запасов с учетом отраслевой специфики газовой промышленности. В частности, требуют развития классификация материально-производственных запасов, используемых в газовой промышленности, отражающая их экономические и технологические особенности; система корреспонденции счетов по учету движения материальных запасов; система процессно-ориентированного бюджетирования с учетом технологических особенностей добычи газа.

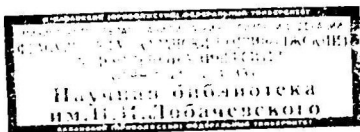
Одной из проблем эффективного использования управленческого учета в организациях газовой промышленности является необходимость совершенствования учета материально-производственных запасов на основе их гармонизации с МСФО и развитие методики внутреннего аудита, основанной на международных стандартах.

Недостаточная разработанность указанных вопросов, их практическая востребованность определили выбор тему диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является совершенствование организационно-методических положений управленческого учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности.

Цель исследования обусловила постановку и необходимость решения следующих взаимосвязанных задач:

- уточнить сущность системы управленческого учета и выделить особенности, определяющие ее формирование на предприятиях газовой промышленности;
- сформулировать признаки классификации материально-производственных запасов, используемых в газовой промышленности, отражающих их экономические и технологические особенности;
- усовершенствовать систему корреспонденции счетов по учету движения материальных запасов на предприятиях газовой промышленности;
- разработать систему процессно-ориентированного бюджетирования с учетом технологических особенностей добычи газа;
- обосновать и предложить модель оптимизации внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности;
- определить схему проведения внутреннего аудита системы организации первичного учета материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности;



- разработать рекомендации по проведению внутреннего аудита на предприятиях газовой промышленности.

Область исследования. Тема диссертации соответствует специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, исследование проведено в рамках п. 1.8. «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» и п. 2.1. «Методология и технология аудита» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Предметом исследования является комплекс теоретических, методических и практических вопросов организации управленческого учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях.

Объектом исследования являются производственно-хозяйственные процессы, приводящие к движению материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности Республики Дагестан.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам теории и практики управленческого учета и внутреннего аудита, законодательные акты Российской Федерации в области регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, методические рекомендации по учету материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности.

В процессе исследования использовались различные методы научного познания: общенаучные (диалектика, анализ, синтез, системность, комплексность), экономико-статистические (выборочное наблюдение, метод сравнения, графический метод), экономико-математическое моделирование, а также специальные учетные методы (документирование, оценка, калькуляция, счета, двойная запись и балансовое обобщение).

Информационной основой послужили данные учетно-производственной системы предприятий по добыче газа Республики Дагестан, Федеральной службы государственной статистики, а также результаты наблюдений, выполненных автором в процессе диссертационного исследования.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса теоретических и организационно-методических положений по управленческому учету и внутреннему аудиту материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности, отражающих технологические особенности добычи газа и обеспечивающих релевантной информацией процесс принятия управленческих решений в области сохранности и рационального использования материальных ресурсов на хозяйствующем субъекте газовой отрасли.

Основные результаты, определяющие научную новизну работы, заключаются в следующем:

- определена концепция построения системы управленческого учета в хозяйствующих субъектах газовой промышленности и дано обоснование ее конфигурации с учетом отраслевых особенностей материально-производственных запасов, что направлено на процессно-ориентированное управление в рамках вертикально-интегрированной компании;

- предложена классификация материально-производственных запасов,

позволяющая отразить видовую номенклатуру, особенности технологических процессов добычи газа и возможности осуществления надлежащего учета и контроля за их сохранностью, которая может быть использована при проведении плановых и внеплановых проверок службы внутреннего аудита;

- уточнена корреспонденция счетов по учету движения материальных запасов на предприятиях газовой промышленности, отражающая формирование их фактической себестоимости в соответствии с МСФО и использование трансфертных цен по методу «издержки плюс»;

- разработана система процессно-ориентированного бюджетирования материально-производственных запасов, основанная на планировании различных видов материальных затрат по технологическим операциям добычи газового продукта, что обеспечивает прозрачность получаемых результатов в процессе проведения внутреннего аудита на предприятиях газовой промышленности;

- определено позиционирование внутреннего аудита материально-производственных запасов в рамках организованной системы управленческого учета и предложена модель его оптимизации, обеспечивающая удовлетворение в информации заинтересованных в деятельности предприятия газовой промышленности пользователей;

- разработана программа предварительного внутреннего аудита системы организации первичного учета, позволяющая максимально снизить риск ошибки при осуществлении аналитических процедур проверки сохранности и использования материалов;

- выработаны организационно-методические рекомендации по проведению внутреннего аудита материально-производственных запасов по направлениям достоверности и полноты, основанного на проверке начального сальдо, определения абсолютной величины существенности и возможности проведения выборочного исследования на основе «фактора компетентности».

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что выполненные автором методические разработки могут быть использованы на предприятиях газовой промышленности для организации учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов на базе создания и внедрения рациональной и эффективной системы управленческого учета. Использование организационно-методических рекомендаций по учету материально-производственных запасов и проведение внутреннего аудита на базе проверки системы организации их первичного учета, гармонизированных с практикой международных стандартов учета и аудита, будет способствовать повышению эффективности управления движением материальных ресурсов, снижению себестоимости добытого газа и повышению рентабельности технологических процессов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Практические рекомендации по совершенствованию управленческого учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности, разработанные автором, приняты к практическому использованию в ООО «Каспийгазстрой» Республики Дагестан (акт внедрения от 15.06.2010 г.). Результаты исследования используются в учебном процессе ГОУ

ВПО «Дагестанский государственный университет» (акт внедрения от 08.09. 2010 г.) при изучении дисциплин: «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет» и «Аудит».

Основные положения и результаты диссертационного исследования были доложены и получили одобрение на всероссийских, межрегиональных научно-практических конференциях в городах Москва, Махачкала, Ставрополь и др. по вопросам совершенствования и развития управленческого учета и аудита в 2005-2010 гг.

Публикации. По теме диссертационного исследования было опубликовано 9 работ общим объемом 2,12 п.л. (из них авторских – 1,49 п.л.), в том числе, 2 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 171 наименование. Работа изложена на 224 страницах, содержит 23 таблицы, 20 рисунков, 3 приложения.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены его цель, задачи, предмет и объект исследования, отражены научная новизна и практическая значимость диссертационной работы.

В первой главе «Теоретико-методические основы управленческого учета материально-производственных запасов в газовой промышленности» предложена концепция системы управленческого учета на предприятиях газовой промышленности в рамках проведения внутреннего аудита, уточнена сущность системы управленческого учета, элементы системы учета и аудита, обобщены исследования отечественных и зарубежных авторов в вопросах постановки управленческого учета на предприятиях различных форм собственности. Изучены сущность и особенности учета материально-производственных запасов по технологическим операциям добычи газа, а также предложены принципы их классификации для формирования системы управленческого учета и внутреннего аудита.

Во второй главе «Учетно-финансовое обеспечение внутреннего аудита материально-производственных запасов в газовой промышленности» разработаны рекомендации по адаптации учетных аспектов формирования стоимости материально-производственных запасов к стандартам международной практики, а также предложена постановка системы процессно-ориентированного бюджетирования, позволяющего планировать материальные затраты по технологическим процессам добычи газа.

В третьей главе «Формирование системы внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности» предложены пути оптимизации системы внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности; разработана пошаговая методика внутреннего аудита системы организации первичного учета движения материально-производственных запасов и изучены возможности адаптации методики проверки к международным стандартам аудита.

В заключении по результатам исследований сформулированы основные выводы и рекомендации.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В условиях рыночных отношений все большую актуальность приобретает необходимость гармонизации финансовой и управленческой систем учета в соответствии с международными стандартами. Особенно это касается предприятий газовой промышленности, являющихся участниками внешнеэкономической деятельности. В настоящее время возникает необходимость в создании адекватной учетно-контрольной системы, позволяющей анализировать, оценивать и контролировать разнообразные технологические процессы в газовой промышленности, выбирая рациональную стратегию в области сохранности и экономного расходования материально-производственных запасов. Это определяет актуальность совершенствования концепции управленческого учета для целей проведения внутреннего аудита как системы поддержки и обоснования эффективных управленческих решений.

Рассмотренные концепции управленческого учета, обусловленные его функциональным назначением и координацией деятельности предприятий, позволили сделать вывод о неоднозначности трактовок самого понятия «управленческий учет» и ряда концептуальных подходов.

В диссертационном исследовании обоснована контрольно-результативная концепция управленческого учета материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности, которая, по мнению автора, в наибольшей степени учитывает отраслевые особенности газовой промышленности и повышает удовлетворенность пользователей учетно-контрольной информации.

Предлагаемая концепция управленческого учета материально-производственных запасов позволяет решить две взаимосвязанные задачи: обеспечить ее соответствие системе внутреннего аудита, основанной на оперативной ориентации на интересы потребителей; удовлетворить потребности пользователей управленческой отчетности и аудиторских заключений в объективной информации о движении материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности.

Контрольно-результативная концепция управленческого учета определяет процесс сбора, накопления, обработки и анализа информации, основываясь на эффективном планировании и бюджетных показателях в целях составления управленческой отчетности по рациональному и эффективному использованию материально-производственных запасов в центрах ответственности, используя при этом фактическую информацию о финансово-хозяйственной деятельности из системы бухгалтерского учета по предприятию в целом (рис. 1). Таким образом, реализуется один из принципов бухгалтерского учета - единство информационной базы.

Организация процесса получения информации из бухгалтерского учета для системы управленческого учета дает ряд положительных результатов:

- отпадает необходимость учета информации о финансово-хозяйственной деятельности дважды: в бухгалтерском учете и управленческом учете, что позволяет экономить расходы на персонал, сократить излишний документооборот;

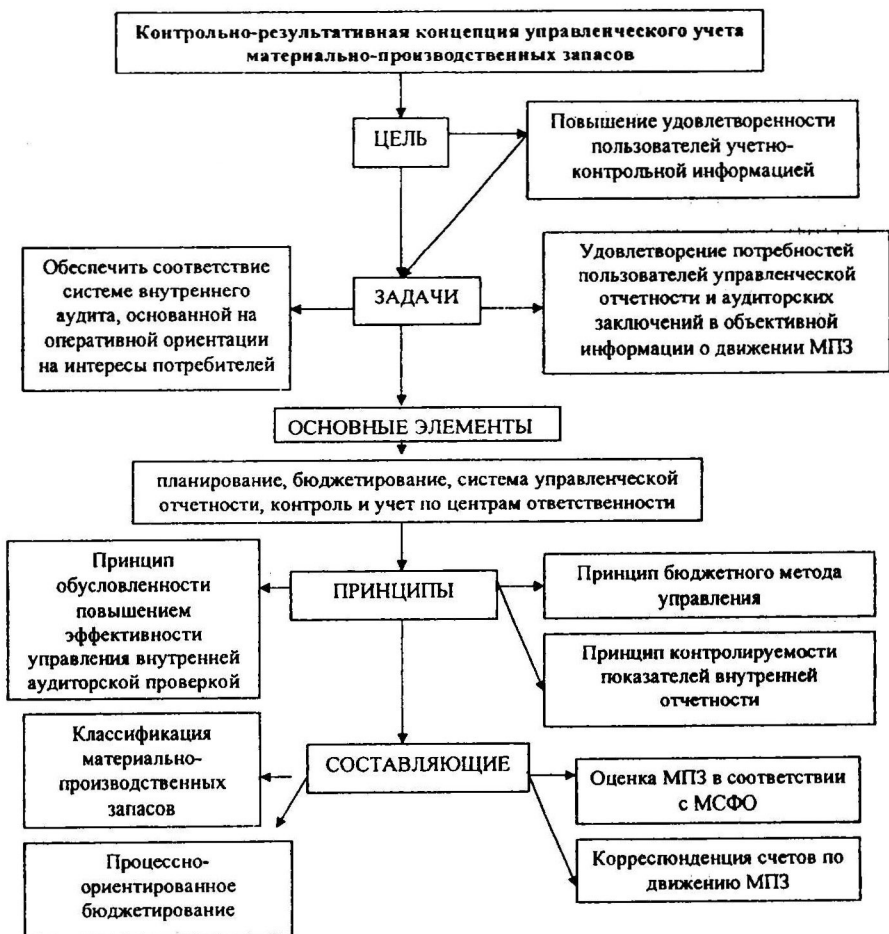


Рисунок 1 — Контрольно-результативная концепция управленческого учета материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности

- не возникают расхождения между данными систем управленческого и бухгалтерского учета;
- появляется возможность создания единого информационного пространства в результате стыковки данных сводной финансовой и производственной отчетности, ведущейся бухгалтерией, и данных оперативного учета, ведущегося другими управленческими службами и структурными подразделениями;
- не требуется инвестировать значительные средства в автоматизацию управленческого учета.

Интеграция бухгалтерского и управленческого учета подразумевает организацию аналитических счетов и проводок бухгалтерского учета таким образом, чтобы обеспечить требуемой информацией управленческий учет.

Аналитика такой системы должна быть достаточной для:

- сопоставления фактических показателей с планируемыми, т.е. согласовываться с подсистемой планирования (бюджетирования);
- проведения анализа и принятия управленческих решений, т.е. отвечать принятым в компании методам управления и анализа.

Предлагаемая нами схема организации управленческого учета на основе трансформации данных бухгалтерского учета на предприятиях газовой промышленности приведена на рис. 2.



Рисунок 2 – Организация управленческого учета на основе трансформации данных бухгалтерского учета на предприятиях газовой промышленности

По результатам проведенного исследования на предприятиях газовой промышленности и изучения специфики производства и добычи основного продукта автором предложена классификация материально-производственных запасов, позволяющая отразить видовую номенклатуру, особенности технологических процессов добычи газа и возможности осуществления надлежащего учета и контроля за их сохранностью, которая может быть использована при проведении плановых и внеплановых проверок службы внутреннего аудита (табл. 1).

Подход к оценке материально-производственных запасов в российских нормативных актах в целом совпадает с требованиями международных стандартов, однако есть существенные отличия, устранение которых возможно приведет к большей гармонизации финансового и управленческого учета в общей системе внутреннего аудита.

Таблица 1 – Классификация материально-производственных запасов в газовой промышленности в целях управленческого учета и внутреннего аудита

Признаки классификации	Виды и группы материально-производственных запасов	Характеристика
1	2	3
По видам обслуживаемых производств	<ul style="list-style-type: none"> - обслуживающие основное производство, - обслуживающие вспомогательное производство 	Приобретается возможность обозначить принадлежность материалов к видам производств и оценить их долевое участие в процессе добычи газа с целью их контроля и необходимой обеспеченности
В зависимости от вида использования	<ul style="list-style-type: none"> - на технологические нужды, - на производственные нужды, - на хозяйственные нужды 	Позволит учитывать и контролировать их целевое использование и подведомственность
По основным технологическим процессам	<ul style="list-style-type: none"> - расходуемые при добыче и первичной обработке сырого газа; - при комплексной подготовке газа и газового конденсата; - при транспорте газа и газового конденсата (промышленном и межпромышленном); - при интенсификации добычи газа и газового конденсата (с выделением сайклинг-процесса, затраты на который относятся на конденсат) - подготовка и освоение производства, - общехозяйственные расходы 	Определяются функции каждого из видов, трудоемкость обслуживания, потребность и возможность внутреннего аудирования
По видам затрат, включаемых в себестоимость добытого газа	<ul style="list-style-type: none"> - затраты, связанные с подготовкой, освоением производства и эксплуатацией, - затраты, непосредственно связанные с добычей, - затраты, связанные с организацией и охраной труда и управления производством, - затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров, - затраты, вызываемые отступлением от установленного технологического режима добычи, осушки и очистки газа - прочие 	Для включения в себестоимость продукции по степени их влияния на количество и качество добытого газа и формировании укрупненных видов затрат с целью их контроля за использованием и сохранностью
В зависимости от формирования	<ul style="list-style-type: none"> - установлены прогрессивные научно-обоснованные нормы, - не установлены нормы 	Такое распределение необходимо для планирования и определения потребности в материально-производственных запасах и порядка их списания
В зависимости от включения в себестоимость газа	<ul style="list-style-type: none"> - Относимые на процесс - Распределяемые по процессам 	Снижает риск нецелевого использования материальных ресурсов по процессам и дает возможность подойти к выбору базы распределения наиболее адекватно к определенным видам расходов и учесть их ценность для технологического процесса
По отношению к себестоимости добытого газа и газового конденсата	<ul style="list-style-type: none"> - планируемая добыча - добыча отчетного года - добыча прошлого года 	Необходимо для определения фактической себестоимости материальных ресурсов и списания их по времени их использования

1	2	3
По видам материалов	<ul style="list-style-type: none"> - основные материалы - вспомогательные материалы - топливо и энергия - инвентарь и хозяйственные принадлежности - специальная одежда и оснастка 	Необходимо для организации аналитического учета и присвоения им номенклатурных номеров, используемых для контроля за их сохранностью и рациональным использованием по местам их хранения и ответственными лицам.
По отношению к организации вспомогательного производства	<ul style="list-style-type: none"> - автотранспортный цех; - ремонтно - механический цех (мастерская); - производство энергоснабжения; - цех подземного и капитального ремонта скважин. 	Необходимо с целью организации синтетического и аналитического учета по счетам 20 и 23.
По способам оценки	<ul style="list-style-type: none"> - по средней себестоимости - себестоимости каждой единицы - метод ФИФО 	Предприятиям газовой промышленности предоставляется право выбирать способы оценки материальных запасов используя ПБУ или МСФО (в данном случае метод ФИФО)

Для организации эффективной системы внутреннего аудита необходима информация, наиболее полно отражающая отдельные аспекты учета материально-производственных запасов по их покупке, списанию в производство и продаже на сторону. В разных ситуациях в организациях газовой промышленности для оценки материальных затрат можно использовать как историческую оценку (по себестоимости), так и другие приемлемые варианты оценки, которые в управленческом учете обладают большой релевантностью, надежностью, сравнимостью и смыслом для управления затратами, т.е. трансфертные цены, на основе метода «издержки плюс».

Такие варианты оценки позволяют в условиях инфляции или падения цен обоснованно измерять издержки производства и предполагаемые к получению в будущем доходы от использования указанных активов.

В диссертации сформированы модули, содержащие схемы отражения операций на счетах бухгалтерского учета при предлагаемых методах оценки материально-производственных запасов в издержках газодобывающего предприятия. Для отражения потенциального результата в результате списания стоимости материально-производственных запасов предлагается использовать счет 90 «Продажи» путем открытия к нему дополнительного субсчета 90-8 «Потенциальные результаты движения материально-производственных запасов», по которому на дебете будет отражаться потенциальные расходы, на кредите субсчета – потенциальные доходы.

Автором предлагается в бухгалтерском учете предприятия газовой промышленности приобретение и списание материально-производственных запасов отражать следующей корреспонденцией счетов, представленной в таблице 2.

В данной системе корреспонденции счетов по движению материально-производственных запасов автором реализованы следующие принципиальные позиции организации финансового и управленческого учета:

Таблица 2 – Учет приобретения и списания материально-производственных запасов в ООО «Каспийгазпром» по предлагаемому варианту корреспонденции счетов

Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Приобретены реагенты, используемое для очистки газа и газового конденсата по покупной стоимости	109000	10-1 «Реагенты»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2. Отражена сумма НДС в соответствии с поступившей счет-фактурой	19620	19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
3. Оплачена поставщику стоимость реагентов с НДС	128620	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
4. Принят к вычету НДС по реагентам	19620	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»	19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»
5. Отражена стоимость транспортно-заготовительных расходов по доставке реагентов	11200	10-8 «Транспортно-заготовительные расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
6. Начислен НДС по оказанным транспортным услугам	2016	19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
7. Оплачены услуги по доставке реагентов	13216	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
8. Принят к вычету НДС по оплаченным транспортным услугам	2016	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»	19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»
9. Включены в стоимость реагентов транспортные услуги с использованием специальных машин	11200	10-1 «Реагенты»	10-8 «Транспортно-заготовительные расходы»
10. Списаны на затраты реагенты по технологическому процессу «Производство добычи и первичной обработки сырого газа» по трансфертной цене	121900	20-1 «Производство добычи и первичной обработки сырого газа»	10-1 «Реагенты»
11. Отражен потенциальный результат (доход)	1700	10-1 «Реагенты»	90-8 «Потенциальные результаты движения материально-производственных запасов»
12. В конце отчетного периода данный потенциальный доход списан на финансовые результаты организации	1700	90-8 «Потенциальные результаты движения материально-производственных запасов»	99 «Прибыли и убытки»

1. В фактическую себестоимость материально-производственных запасов при их приобретении должны быть включены: покупная стоимость, сумма транспортно-заготовительных расходов и другие расходы, связанные с приобретением материалов, что соответствует нормам МСФО 2.

2. Не нарушая принцип оценки материальных ценностей по себестоимости (историческая оценка), в рамках этой оценки можно использовать принцип осторожности (консерватизма), который позволяет отражать затраты на материалы в приемлемой оценке, т.е. по стоимости, которая является одной из оценок, указанных в международных стандартах финансовой отчетности (продажной).

3. В международной практике осуществляется организация процесса учета оборотных активов по двум методам - периодическому и непрерывному. Непрерывный учет запасов по всей номенклатуре возможно будет вести в управленческом учете, а в финансовом - применять периодический учет запасов. Это также является одним из важных условий постепенного перехода к периодическому калькулированию себестоимости добытой продукции в организациях газовой промышленности.

Таким образом, в диссертационном исследовании уточнена корреспонденция счетов по учету движения материальных запасов на предприятиях газовой промышленности, отражающая формирование их фактической себестоимости в соответствии с МСФО и использование трансфертных цен по методу «издержки плюс».

Автором предлагается система процессно-ориентированного бюджетирования материально-производственных запасов, основанная на планировании различных видов материальных затрат по технологическим операциям добычи газового продукта, что обеспечивает прозрачность получаемых результатов в процессе проведения внутреннего аудита на предприятиях газовой промышленности.

В диссертации показано, что отличительной чертой процессно-ориентированного подхода к бюджетированию является то, что при формировании бюджета газового предприятия вся его деятельность рассматривается как система взаимосвязанных технологических процессов. Бюджет газового предприятия основывается здесь на бюджетах технологических процессов.

Бюджеты технологических процессов составляются, исходя из рациональной технологии их выполнения, фактической управленческой себестоимости добытого газа и планируемого объема продаж. Требуемый для организации технологического процесса состав действий определяется на основании объема продукта, а также технологии осуществления конкретных видов работ.

Основываясь на результатах исследования в области технологических особенностей газодобывающей промышленности в Республике Дагестан, автор предлагает внедрить на предприятия систему процессно-ориентированного бюджетирования, которая представляет собой устойчивую, целенаправленную совокупность взаимосвязанных бюджетов, направленную на управление каждым технологическим процессом добычи газа и газового конденсата и всей их совокупностью.

Составление бюджета материальных затрат на отдельный технологический процесс позволяет наиболее полно учесть в уровне нормативов особенности каждого процесса добычи, а значит, наиболее обоснованно определить бюджетные затраты на производство продукции.

Итоговым бюджетом по всем технологическим процессам будет являться производственный бюджет вспомогательных материалов на планируемый год.

В диссертации выделены достоинства процессно-ориентированного подхода в бюджетировании деятельности предприятия газовой

промышленности, среди которых наиболее существенны следующие:

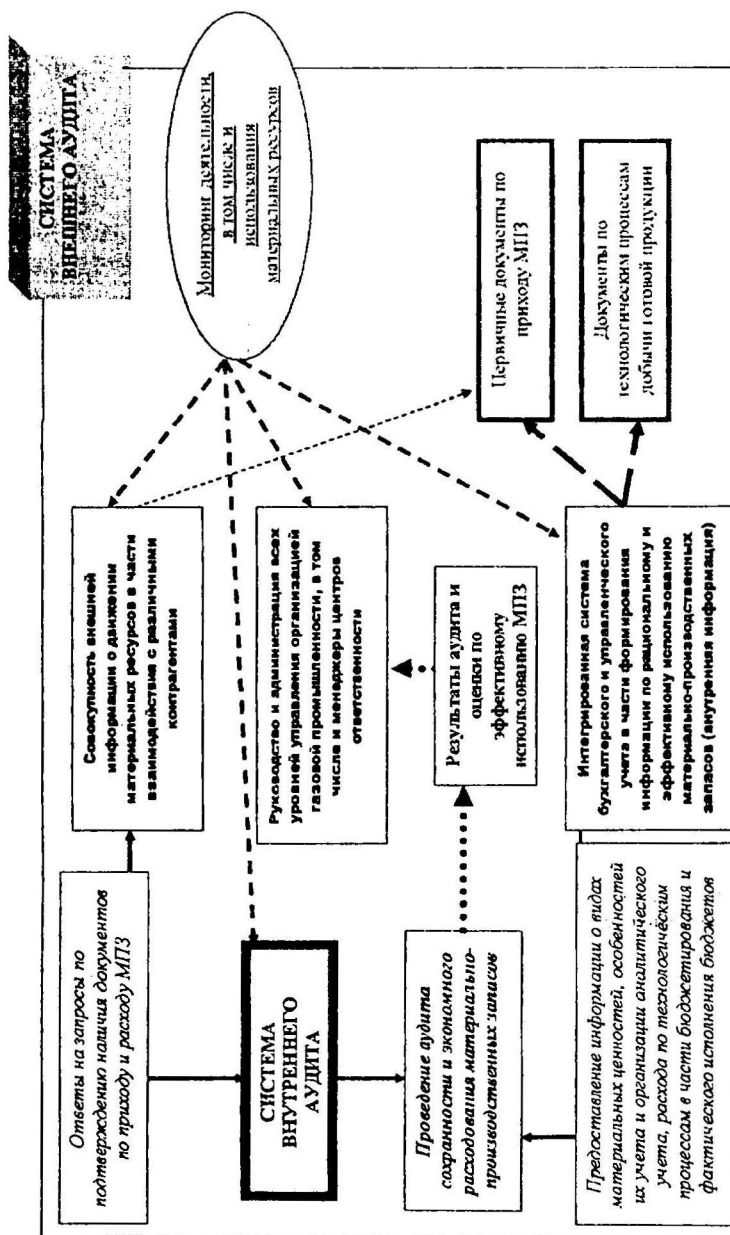
- процессно-ориентированный подход позволяет объединить разрозненные усилия центров ответственности, направленные на выполнение конкретных функций, в единую цепочку действий, направленных на достижение конкретных результатов - предоставление качественного добытого газа и газового конденсата;
- повышается прозрачность системы управления, что немаловажно для газового бизнеса, имеющего множество направлений деятельности и, как следствие, огромный объем операций, нуждающихся в управлении;
- происходит распределение ответственности на ответственных за тот или иной технологический процесс лиц и, как следствие, снижение рабочей нагрузки ведущих менеджеров и повышение мотивации сотрудников, их заинтересованности в качественном выполнении работы;
- ввиду прозрачности и наглядности деятельности упрощается процедура автоматизации процессов, внедрения автоматизированной системы управления.

Рост отечественной экономики, развитие российских предприятий, усиление конкуренции и другие факторы способствуют повышению роли корпоративного управления в компании, одним из инструментов которого является внутренний аудит. Внутренний аудит дает информацию высшему звену управления всей организацией о ее финансово-хозяйственной деятельности, способствует созданию высокоэффективной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, препятствующей возникновению нарушений, и подтверждает достоверность отчетов обособленных структурных подразделений.

По результатам проведенного диссертационного исследования в области организации системы внутреннего аудита с учетом имеющейся практики в настоящее время и необходимостью развития внутреннего аудита материальных ценностей на основе информации управленческого учета были предложены этапы внедрения системы внутреннего аудита экономного и рационального расходования материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности.

Автором предлагается следующая модель оптимизации системы внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности, которая учитывает выявленные недостатки организации системы внутреннего контроля на предприятиях газовой промышленности и вышеизложенные направления ее совершенствования в части управленческого учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов (рис. 3).

Система внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности – это система, включающая подсистему внутреннего аудита в интересах внешних пользователей – контрагентов, внешних аудиторов с предоставлением информации о расчетной дисциплине, необходимостью соблюдения договорных отношений, и подсистему внутреннего аудита в интересах внутренних пользователей - руководителей всех уровней предприятия, предоставляющую информацию об экономном и рациональном



расходе материальных ресурсов с целью поиска наиболее оптимальных схем их учета и оценки в системе управленческого учета.

Для эффективности и действенности системы внутреннего аудита материально-производственных запасов по предлагаемой модели ее оптимизации необходимо осуществить ряд действий.

1. Внести соответствующие поправки в Положение о внутренней системе контроля в части организации ее функций и выделения в самостоятельное направление деятельности – внутренний аудит материально-производственных запасов.

2. Усовершенствовать методологию аудиторской проверки материальных ценностей на основе внедрения особых приемов и методов.

3. Изменить характер исходной информации, на основе которой осуществляется внутренний аудит материально-производственных запасов, т.е. использовать информацию, предоставляемую системой управленческого учета как наиболее эффективной и релевантной в отношении технологических процессов добычи газа:

4. Проводить мониторинг деятельности системы внутреннего аудита со стороны внешнего аудита с предоставлением отчетов руководству предприятия об эффективности и действенности существующей системы.

По нашему мнению программа внутреннего аудита «Система организации первичного учета материально-производственных запасов» (СОПУ МПЗ) в ООО «Каспийгазпром» должна содержать следующие основные подразделы:

1. Сохранность документов первичного учета МПЗ.
2. Поступление материально-производственных запасов.
3. Отпуск материалов в производство.

Выбор этих подразделов обусловлен тем, что:

- высок риск возможных ошибок, нарушений и намеренных искажений в организации СОПУ МПЗ на обозначенных участках;
- данному участку соответствуют два типа первичной учетной документации (ПУД): создаваемые на предприятии — первый участок; получаемые со стороны — второй участок.

По каждому подразделу программы необходимо провести аудит системы первичного учета, то есть проверке должны быть подвергнуты три подсистемы СОПУ: сбора и регистрации оперативного факта, первичной учетной документации, организации работы с документами.

Программа предварительного внутреннего аудита СОПУ МПЗ позволит тщательно подойти к проведению аналитических процедур, чтобы свести аудиторский риск к минимуму. Аудитор при проверке сможет опираться на данные первичного учета (в частности, при проверке соответствия корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах учета, способов списания МПЗ, сумм, списанных на себестоимость добытой продукции и т.д.).

Оценивая состояние системы внутреннего контроля по центрам ответственности (т.е. организацию контроля начальниками центров ответственности), а также проводимые сверки расчетов в системе бухгалтерского учета на проверяемом участке учета, аудитору следует воспользоваться

результатами опроса (тестирования), проведенного среди респондентов, имеющих отношение к данному разделу учета.

В диссертации выработаны организационно-методические рекомендации по проведению внутреннего аудита МПЗ на основе проверки начального сальдо в соответствии с МСА-501. Для проверки достоверности и своевременности учета МПЗ автор рекомендует проводить следующие аналитические процедуры: проверка оперативности регистрации фактов списания МПЗ на носителях информации; проверка законности первичной учетной документации (ПУД), оформляющей списание МПЗ в производство; проверка соблюдения графика документооборота; проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах; проверка организации хранения документов и организации доступа к ПУД.

По результатам проведенного исследования на предприятиях газовой промышленности автором предложен алгоритм проведения внутренней аудиторской проверки сохранности и рационального использования материально-производственных запасов (рис. 4).

На анализируемом предприятии ООО «Каспийгазпром» в диссертации была рассчитана сумма абсолютной величины существенности по счету 10 «Материалы» за отчетный 2009 год:

$$Прс. = 2 * (1 + \sqrt{\frac{Обобн.}{Скл.}}) = 2 * (1 + \sqrt{\frac{15123510}{23980211}}) = 3,5882\%. Абс.в.с. = Скл. * Прс. = 23980211 * 3,5882/100 = 860458 руб.$$

Выборочная проверка документирования материальных затрат и сверка с записями карточки счета 10 и карточки счета 20 по технологическим операциям позволяют обосновать полноту учета затрат и правильность бухгалтерских корреспонденции. В результате данной процедуры получено достаточное количество доказательств того, что при принятии документов к учету соблюден ряд принципов: достаточно оснований для регистрации каждого документа; документы, оформляющие проверяемые операции, зарегистрированы полностью; каждый документ принят к учету единожды.

По результатам аудиторской проверки составляется отчетный документ - аудиторское заключение, форма этого документа определяется в приказе о назначении аудиторской проверки, структура которого представлена в диссертационной исследовании.

Выполнение исследования позволяет сформировать следующие основные **выводы**:

1. В современных рыночных условиях для участия во внешнеэкономической деятельности предприятиям газовой промышленности необходимо постоянное совершенствование имеющейся системы учета и аудита с целью сохранности и рационального использования материальных ресурсов и получения релевантной, своевременной, полной и достоверной информации о движении материальных ресурсов для принятия эффективных управленческих решений.

2. Формирование системы управленческого учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности позволит наиболее полно отразить отраслевые, экономические и производственные особенности формирования стоимости материалов при их оприходовании, списании в производство по технологическим процессам добычи газа.

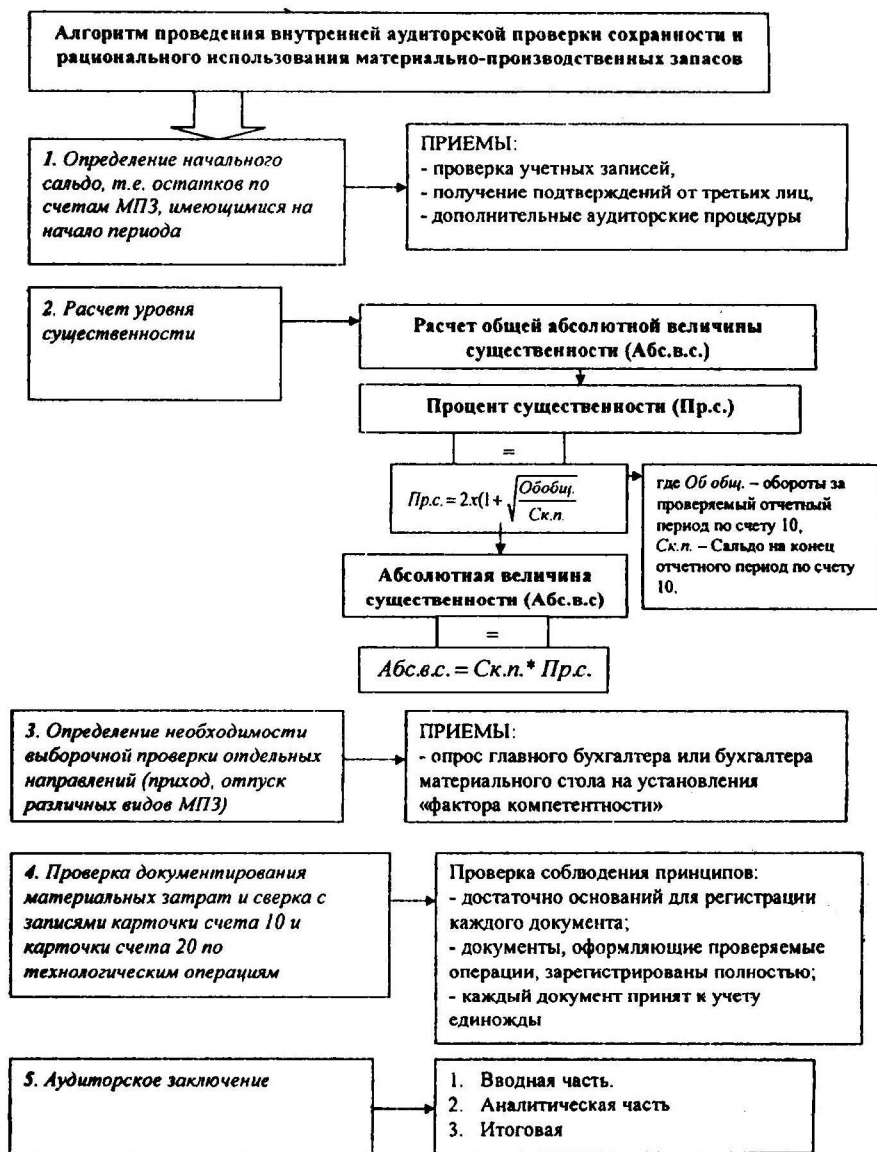


Рисунок 4 – Алгоритм проведения внутренней аудиторской проверки сохранности и рационального использования материально-производственных запасов

3. Для получения достоверных сведений о движении и сохранности материально-производственных запасов в газовой промышленности возникает необходимость использования детальной программы внутреннего аудита, позволяющей охватить СОПУ, оприходование и списание МПЗ с проведением тестов средств внутреннего контроля и аналитических процедур.

С целью совершенствования системы управленческого учета и внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности **рекомендуется:**

- применять авторскую классификацию материально-производственных запасов с целью их использования в системе управленческого учета и внутреннего аудита, адаптированных к МСФО и МСА;
- внедрять предложенную корреспонденцию счетов по движению материальных ресурсов на предприятиях по добыче газа с возможностью отражения их стоимости в соответствии с МСФО и потенциального результата от списания их в производство по технологическим процессам;
- использовать оптимизированную систему организации внутреннего аудита на предприятиях газовой промышленности, основанную на поэтапном алгоритме аудиторской проверки начального сальдо, расчета абсолютного уровня существенности, необходимости осуществления выборочного исследования и проведении аналитических процедур на основе метода сальдо и оборотов.

ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ

Статьи в научных изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. Пути совершенствования методики аудита сохранности товарно-материальных ценностей (на примере предприятий газовой промышленности Дагестана) / Н.Г. Гаджиев, М.М. Салимсултанова // Нефть, газ и бизнес. № 8 (91). – Москва, 2007. – 0,5 п.л. (в т.ч. авт. – 0,25 п.л.).
2. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. Эффективные подходы определения методов выборочного исследования в аудите / М.М. Салимсултанова, Т.Н. Гаджиев // Нефть, газ и бизнес. № 3 (97). – Москва, 2008. – 0,3 п.л. (в т.ч. авт. – 0,15 п.л.).

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. Особенности аудита корпоративных финансов / М.М. Салимсултанова, С.А. Чернова // Сборник статей и тезисов ежегодной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, студентов и аспирантов Дагестанского государственного университета «Актуальные проблемы и приоритеты социально-экономического развития». – Махачкала: ИПЦ ДГУ, 2004. – 0,2 п.л. (в т.ч. авт. – 0,1 п.л.).
4. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. Основные условия, обеспечивающие сохранность материальных ценностей, и контроль за их соблюдением / М.М. Салимсултанова, Н.Г. Гаджиев // Сборник статей и тезисов

ежегодной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, студентов и аспирантов Дагестанского государственного университета «Анализ и аудит в системе экономического контроля: проблемы совершенствования методологии и методики». – Махачкала: ИПЦ ДГУ, 2005. – 0,16 п.л. (в т.ч. авт. – 0,08 п.л.).

5. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. Экономический контроль: место в системе управления и исторический экскурс / М.М. Салимсултанова, С.А. Чернова // Сборник статей и тезисов ежегодной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, студентов и аспирантов Дагестанского государственного университета. «Анализ и аудит в системе экономического контроля: проблемы совершенствования методологии и методики». – Махачкала: ИПЦ ДГУ, 2005. – 0,1 п.л. (в т.ч. авт. – 0,05 п.л.).

6. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. Особенности внутреннего аудита предприятий газовой промышленности / М.М. Салимсултанова // Тезисы докладов IV научно-практической конференции «Творческая и инновационная активность молодых специалистов – важный ресурс развития газовой промышленности». – Москва, 2008. – 0,1 п.л.

7. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. На что обратить внимание при аудите материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности / М.М. Салимсултанова // Тезисы докладов II научно-практической конференции молодых ученых и специалистов, посвященной 45-летию ОАО «СЕВКАВНИПИГАЗ». – Ставрополь, 2007. – 0,22 п.л.

8. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. Классификация материально-производственных запасов для целей управленческого учета и внутреннего аудита / М.М. Салимсултанова // Тезисы докладов третьей региональной научно-практической конференции «Актуальные проблемы развития автомобильного комплекса: традиции классической инженерии в свете инновационных технологий». – Москва – Лермонтов, 2007. – 0,24 п.л.

9. Салимсултанова (Арбуханова), М.М. Организация управленческого учета на предприятиях газовой промышленности в рамках проведения внутреннего аудита / М.М. Салимсултанова // Экономический вектор региона. № 3(7) – Ставрополь: СГАУ, 2010. – 0,3 п.л.

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 13.10.2010

Формат 60x84 1/16 Усл. печ. л. – 1,4 Уч.-изд. л. – 1,0

Бумага офсетная. Печать офсетная. Заказ № 269 Тираж 100 экз.
ГОУ ВПО «Северо-Кавказский государственный технический университет»
355028, г. Ставрополь, пр. Кулакова, 2

Издательство Северо-Кавказского государственного
технического университета

Отпечатано в типографии СевКавГТУ

